Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
2e chambre

Numéro 31615 du rôle
Inscrit le 31 octobre 2012

Audience publique du 20 décembre 2012

Recours formé par la société anonyme ... S.A. ..., …,
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'échange de renseignements

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 31615 du rôle et déposée le 31 octobre 2012 au greffe du tribunal administratif par Maître Jean-Pierre Winandy, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société anonyme ... S.A. ..., établie et ayant son siège social à …, inscrite au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro …, représentée par son conseil d'administration actuellement en fonctions, tendant à l'annulation d'une décision du 8 octobre 2012 prise par le directeur de l'administration des Contributions directes en matière d'échange de renseignements ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 29 novembre 2012 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision attaquée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Jean-Pierre Winandy et Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 10 décembre 2012.

Le 8 octobre 2012, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le directeur », adressa à la société anonyme ... S.A. ..., ci-après désignée par la « société ... », une demande de fournir des renseignements en vertu de la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, ci-après dénommée « la loi du 31 mars 2010 », concernant ses actionnaires au motif qu'elle appartiendrait au groupe néerlandais … faisant l'objet d'un contrôle au Pays-Bas ladite demande étant libellée comme suit :

« *Suite à une demande d'échange de renseignements du 21 février 2012 de la part de l'autorité compétente néerlandaise sur base de la convention fiscale modifiée entre le Luxembourg et les Pays-Bas du 8 mai 1968, je vous prie par la présente de me fournir les renseignements suivants pour le 12 novembre 2012 au plus tard.*

Identité de la personne morale faisant l'objet d'une enquête/d'un contrôle aux Pays-Bas :

...

Adresse connue : ...

Numéro d'identification fiscale ...

L'objectif de la demande d'échange de renseignements susmentionnée est le suivant :

Aux Pays-Bas le groupe ... fait l'objet d'un contrôle fiscal relatif à l'impôt sur les salaires. La société ... S.A. fait partie du groupe ... Les autorités néerlandaises ont constaté que des grosses sommes ont été transférées entre les différentes entités du groupe. Selon la législation néerlandaise, un salaire fictif est à attribuer à la personne détenant une participation essentielle dans une société. Les autorités fiscales néerlandaises souhaitent identifier la structure de la société.

Pour la période du 1er janvier 2011 au 31 décembre 2011, veuillez me fournir les renseignements suivants :

- Veuillez fournir le(s) nom(s) du(des) actionnaire(s) de la société ainsi que le pourcentage des actions détenues.

L''impôt visé par la présente demande est l'impôt sur les salaires pour la période du 1er janvier 2011 au 31 décembre 2011.

Après examen, la demande contient à mon avis toutes les informations nécessaires pour démontrer la pertinence vraisemblable des renseignements demandés.

Au vu de ce qui précède, vous êtes obligés de fournir les renseignements demandés dont vous êtes détenteur dans le délai imparti. Si vous rencontrez des difficultés objectives pour déférer à la présente injonction, vous voudrez me le signaler dans les plus brefs délais.

La présente décision d'injonction est susceptible d'un recours en annulation devant le tribunal administratif qui est ouvert à toute personne visée par ladite décision ainsi qu'à tout tiers concerné. Le recours doit être introduit dans le délai d'un mois à partir de la notification de la décision au détenteur des renseignements demandés et a un effet suspensif. »

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 31 octobre 2012, la société ... a fait introduire un recours tendant à l'annulation de la décision précitée du directeur du 8 octobre 2012.

Etant donné que l'article 6 (1) de la loi du 31 mars 2010 dispose qu'un recours en annulation est prévu contre une décision portant injonction de fournir des renseignements, seul un recours en annulation a pu être introduit contre la décision déférée portant injonction de fournir des renseignements, lequel est par ailleurs recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai prévus par la loi.

A l'appui de son recours, la demanderesse sollicite tout d'abord du tribunal qu'il fasse injonction à l'Etat de déposer au greffe la demande de renseignement litigieuse émanant de l'autorité néerlandaise compétente et adressée au directeur afin d'en avoir communication.

Le délégué du gouvernement ne prend pas spécifiquement position quant à cette question mais verse en revanche la pièce sollicitée dans le cadre du dépôt de son mémoire en réponse.

Force est au tribunal de constater que la demande émanant de l'autorité néerlandaise compétente telle qu'adressée au directeur ayant été communiquée à la demanderesse au cours de la procédure contentieuse, le moyen est à écarter pour ne plus ne être pertinent.

La demanderesse fait encore valoir que la décision déférée omettrait de préciser que l'autorité requérante a indiqué que tous les moyens possibles pour obtenir les renseignements auraient été épuisés dans son ordre interne, condition qui selon la demanderesse devrait être remplie pour que la demande réponde à l'exigence de « *pertinence vraisemblable* » visée au point 2. g) de l'échange de lettres du 29 mai 2009 entre le ministre du Trésor et du Budget du Grand-Duché de Luxembourg et le secrétaire d'Etat aux Finances du Royaume des Pays-Bas relative à l'échange de renseignements tel que mentionné dans l'article 26 de la convention contre les doubles impositions, ci-après désigné par « l'échange de lettres ».

Le délégué du gouvernement rétorque que la condition serait remplie en l'espèce étant donné que la demande de renseignements de l'autorité néerlandaise du 21 février 2012 contiendrait de manière claire et non équivoque la déclaration du secrétaire d'Etat des Finances néerlandais préposé selon laquelle: « *je vous confirme que toutes les possibilités de recherches sont épuisées* ». Il ajoute que cette déclaration faite par un fonctionnaire assermenté et faisant pour cette raison foi jusqu'à preuve du contraire serait corroborée par les explications précises de l'autorité compétente quant à la description des résultats concrets du contrôle en cours. Il se réfère pour le surplus à un arrêt de la Cour administrative[1] ayant décidé que l'Etat requérant n'est pas tenu de préciser les démarches déjà accomplies en droit interne mais qu'il ne doit soumettre sa demande d'échange de renseignements qu'« *après avoir utilisé les sources habituelles de renseignements prévues par sa procédure fiscale interne* » et en conclut qu'en l'espèce, l'autorité néerlandaise n'aurait pas été obligée d'expliquer davantage les détails des mesures administratives déployées pour obtenir les renseignements litigieux de sorte que la décision déférée serait conforme à la loi.

Il échet de relever que le point 2. g) de l'échange de lettres dispose comme suit :

« *The competent authority of the applicant State will provide the following information to the competent authority of the requested State when making a request for information under the Convention to demonstrate the foreseeable relevance of the information to the request:*

(...)

---

[1] Cour adm., 12 juillet 2012, n° 30644C du rôle, disponible sous www.jurad.etat.lu

(g) a statement that the applicant State has pursued all means available in its own territory to obtain the information, except those that would give rise to disproportionate difficulties ».

Ainsi, en vertu du point 2.g) de l'échange de lettres, afin de démontrer la pertinence vraisemblable de la demande de renseignements, l'autorité requérante doit fournir à l'autorité requise une déclaration selon laquelle elle a épuisé en droit interne toutes les procédures afin d'obtenir l'information recherchée, à l'exception de celles qui conduiraient à des difficultés disproportionnées.

Il échet de constater en l'espèce que s'il est vrai que le directeur se limite à indiquer dans la décision déférée que « *après examen, la demande contient à mon avis toutes les informations nécessaires pour démontrer la pertinence vraisemblable des renseignements demandés* », il n'en demeure pas moins que le secrétaire d'Etat des Finances néerlandais affirme de manière non équivoque dans la demande d'échange de renseignements du 21 février 2012 ce qui suit : « *je vous confirme que toutes les possibilités de recherches sont épuisées* ». Dès lors que la Cour administrative a décidé dans l'arrêt précité que l'Etat requérant n'est pas tenu de préciser les démarches déjà accomplies en droit interne mais qu'il ne doit soumettre sa demande d'échange de renseignements qu'« *après avoir utilisé les sources habituelles de renseignements prévues par sa procédure fiscale interne* » ainsi que l'a relevé à juste titre le délégué du gouvernement, l'affirmation du secrétaire d'Etat des Finances néerlandais selon laquelle toutes les possibilités de recherches ont été épuisées en droit interne est conforme à l'exigence posée au point 2. g) de l'échange de lettres. Il s'ensuit que le moyen afférent est à rejeter pour ne pas être fondé.

Enfin, la demanderesse fait valoir en substance que les explications fournies par l'autorité néerlandaise compétente quant aux relations entre le groupe de sociétés ... et elle-même ne seraient accompagnées ni d'un diagramme ni d'un autre document illustrant ces relations et se limiteraient à l'affirmation de son appartenance audit groupe et à la constatation de transfert de sommes d'argent importantes entre les différentes entités du groupe sans que le lien entre ces entités ne soit établi. Elle en conclut que les informations transmises par l'autorité néerlandaise compétente ne pourraient être considérées comme des informations de référence pertinentes susceptibles de justifier les motifs de la demande et de nature à pouvoir convaincre les autorités fiscales luxembourgeoises que les renseignements que les autorités néerlandaises supposent être en sa possession sont nécessaires, pertinentes ou indispensables dans le cadre de l'imposition aux Pays-Bas du groupe de sociétés .... Elle en conclut que l'autorité néerlandaise s'étant illustrée par son intention « *d'aller à la pêche aux renseignements* », démarche non autorisée par l'échange de lettres, la décision déférée encourrait l'annulation.

Le délégué du gouvernement conclut au rejet du moyen précité.

Force est de relever qu'en ce qui concerne le rôle du tribunal en la matière, celui-ci est circonscrit par une triple limitation, à savoir, d'une part, celle découlant de sa compétence limitée de juge de l'annulation, de seconde part, celle découlant du fait que la décision directoriale repose à la base sur la décision d'une autorité étrangère, dont la légalité, le bien-fondé et l'opportunité échappent au contrôle du juge luxembourgeois, et, de troisième part, celle du critère s'imposant tant au directeur qu'au juge administratif, à savoir celui de la « *pertinence vraisemblable* ». En ce qui concerne ce dernier critère, il y a lieu de relever que si le juge de l'annulation est communément appelé à examiner l'existence et l'exactitude des

faits matériels qui sont à la base de la décision attaquée, ce contrôle doit, en la présente espèce, être considéré comme plus limité, puisque le juge n'est pas appelé à vérifier si la matérialité des faits donnant lieu au contrôle lequel justifie la demande de renseignements est positivement établie, mais seulement si les renseignements sollicités paraissent être vraisemblablement pertinents dans le cadre du contrôle ou de l'enquête poursuivie dans l'Etat requérant.[2]

En l'espèce, force est au tribunal de constater que la demande déférée, complétée par les renseignements fournis par le délégué du gouvernement au cours de la phase contentieuse, et en particulier la demande d'échange de renseignements du 21 février 2012 illustrée par un organigramme détaillé de sociétés, est suffisamment précise tant quant aux personnes morales et physiques visées, à savoir les membres de la famille ..., actionnaires et fondateurs de la société demanderesse qui est elle-même détentrice de 80% des actions de la société anonyme de droit néerlandais ... S.A. dont les 20% des actions restants sont détenus par le groupe ..., faisant précisément l'objet du contrôle fiscal aux Pays-Bas que quant à la description des opérations faisant l'objet du contrôle fiscal à savoir l'attribution d'un salaire peu élevé aux membres précités de la famille ..., lequel serait incompatible en droit fiscal néerlandais avec la détention d'une participation importante dans une société, le tout sur une toile de fond de versements de sommes d'argent importantes entre les sociétés du groupe paraissent être vraisemblablement pertinents dans le cadre du contrôle ou de l'enquête poursuivie dans l'Etat requérant. En effet, en ce qui concerne la description de l'opération d'attribution de salaires fictifs, force est de conclure qu'elle est décrite de manière suffisamment précise et corroborée par ailleurs par des explications et documents pertinents, dont un organigramme détaillé des sociétés impliquées. En ce qui concerne l'identité des personnes visées, s'il est exact que la demande déférée se contente d'indiquer que le groupe ... fait l'objet d'un contrôle aux Pays-Bas, tant la demande de renseignements que les explications du délégué du gouvernement permettent d'identifier les personnes impliquées dans le montage allégué et d'en comprendre leurs rôles respectifs. Partant, il y a lieu d'écarter le moyen pour ne pas être fondé.

Au vu des développements qui précèdent, il y a lieu de rejeter le recours dans son intégralité.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, deuxième chambre , statuant à l'égard de toutes les parties ;

déclare le recours en annulation recevable en la forme ;

au fond, le déclare non justifié et en déboute ;

condamne la demanderesse aux frais.

Ainsi jugé par :

[2] Voir trib. adm. 6 février 2012, n° 29592 du rôle publié sous www.ja.etat.lu

Carlo Schockweiler, premier vice-président,

Françoise Eberhard, premier juge,

Anne Gosset, juge,

et lu à l'audience publique du 20 décembre 2012 par le premier vice-président, en présence du greffier assumé Anne-Marie Wiltzius, greffier à la Cour administrative.

s. Anne-Marie Wiltzius s. Carlo Schockweiler